

*М.Ю. Савельев*

## ИСТОРИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ МЕТОДОЛОГИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Показано как бухгалтерский учет меняет мир. Появление бухгалтерского учета породило реформацию, европейскую буржуазию, опережающее развитие европейской цивилизации. Переход к условно-переменным налогам, требующим пользования бухгалтерской информацией фискальными органами, привел к английской революции, вывел в мировые лидеры англосаксонский капитал и породил Британскую империю. Возникновение акционерных обществ потребовало раскрытие бухгалтерской информации перед акционерами, привело к французской революции, кодификации гражданского права, индустриализации, концентрации капитала, колониальному разделу мира, двум мировым войнам, единому европейскому рынку, технологическому лидерству западной цивилизации. Идея пользования работниками предприятий бухгалтерской информацией в своих интересах привело к социалистическим революциям, обеспечившим многим народам успешное догоняющее развитие, возникновению двух мировых экономических систем, угрозе уничтожения человечества в глобальном ядерном конфликте, впервые продемонстрировало, что возможен переход к новой экономической системе без катастрофических социальных издержек. Преобразования в составе пользователей бухгалтерской информацией порождают революционные изменения общественных отношений. Общества, которые первыми осуществляют эти изменения, получают стратегические конкурентные преимущества, по сравнению с теми, кто сделает такие изменения позже. Если правящая элита отказывается от реформирования бухгалтерского учета или непоследовательно проводит реформы, то теряет власть, собственность, подвергается репрессиям. Социальные реформы такого типа можно осуществлять без ощутимых социальных конфликтов, если правящей элите удастся не сопротивляться преобразованиям, а всячески им способствовать. Конфликт интересов современных пользователей бухгалтерской информацией: менеджеров, работников, инвесторов и фискальных органов привел к утрате изначальной цели бухгалтерского учета – сокращению затрат. Этот кризис может быть преодолен только властью потребителей над организациями. Такая реформа полностью соответствует российской культуре, развивает ее и устраняет все основные институциональные противоречия и конфликты в российском обществе.

*Ключевые слова:* бухгалтерский учет, институциональные реформы, всеобщая история, реформация, западная цивилизация, английская революция, подоходный налог, колониальные империи, французская революция, акционерные общества, кодификация, промышленный переворот, российская революция, плановая экономика, шведский социализм, власть потребителя, максимизация инвестиций, социальный консенсус

По мнению *Оскара Шпенглера*, мир изменился благодаря трем великим людям: *Копернику*, *Колумбу* и *Пачоли*. В число этих исторических личностей, выведших Европу с задворков мирового развития, необходимо включить, конечно, и *Лютера*. Но если малограмотные картограф *Колумб* и диссидент *Лутер* сделали это по недоразумению (*Колумб* просто ошибся в размерах Земли и, думая, что Индия близко, поплыл на запад, несведущий же в тонкостях богословия *Лутер* с грязной водой католических индульгенций выплеснул и «младенца» христианских таинств, превратив тем самым церковь в комбинат бытовых услуг), то астроном *Коперник* – умышленно разрушил авторитет религии в вопросах науки, заложив основы современного естествознания и в итоге превратив науку в независимый (читай – безнравственный) источник социального прогресса, негативные плоды которого человечество начало пожинать в полной мере только в XX веке.

Скромный же францисканский монах и математик *Пачоли* – даже не представлял последствий применения разработанного им менеджерского инструмента. Величайшего менеджерского инструмента в истории человечества – бухгалтерского учета, с которым не сравнится по влиянию на принятие управленческих решений вся совокупность экономических и управленческих знаний, разработанных со времен *Адама Смита* вплоть до наших дней. Если есть сомнения в значимости бухгалтерского учета, то посчитайте, хотя бы, долю бухгалтеров и экономистов, занятых обработкой бухгалтерской информации, в общей численности управленцев, или бюджет организаций на бухгалтерский учет, его автоматизацию и аудит в сравнении с управленческими бюджетами других отраслей менеджмента – и сомнения полностью рассеются.

Так в чём же революционность прикладных управленческих работ математика *Пачоли*? В чём судьбоносный характер результатов его трудов для всего человечества? Ответ на этот вопрос можно легко увидеть по тому, как нововведения в бухгалтерском учете изменяли мир.

Итак, современники *Колумб*, *Коперник*, *Лютер* и *Пачоли* сделали свои открытия почти одновременно. Но если результаты работ *Коперника* существенно сказались на общественном развитии только после *Ньютона* и *Декарта*, а катастрофически – только в XX веке, то работы трех других – почти сразу после их опубликования.

Христианские ереси в Европе возникали и до *Лютера*. Католическая церковь справлялась с ними теми же средствами, которыми приводила в своё лоно православных и мусульман – с помощью крестовых походов. До этого, если в Европе какой-нибудь феодал пытался получить от Папского престола независимость, то ему нужно было иметь независимую от католичества идеологию, но в этом случае его территория оказывалась отрезанной от единого экономического пространства Европы, и, исчерпав людские и финансовые ресурсы, он неизбежно терпел крах. Купечество никогда еретиков не поддерживало, потому что Католическая церковь была основным гарантом исполнения хозяйственных обязательств всё средневековье.

Эта хозяйственная традиция сложилась ещё в античном мире, когда инфраструктуру бизнеса составляли охватывавшие всю средиземноморскую ойкумену храмы античных богов. Они оказывали весь спектр необходимых бизнесу услуг: финансовых, гостиничных, складских, страховых, информационно-маркетинговых, охранных и т.д., но после перехода к монотеизму церковь получила возможность выполнять ещё одну инфраструктурную функцию – судебную. Все юристы Европы готовились в основном в Болонье под эгидой Папы, что обеспечивало единообразное исполнение договоров, а основным средством дознания в судах была религиозная клятва, нарушение которой означало исключение из экономической жизни практически навсегда. Это отмечает и *Лука Пачоли*: «В больших республиках бывало достаточным слова честного купца... И да не удивится никто этому, ибо католическая вера спасает всякого, а вне её невозможно быть угодным богу» [1. С. 18]. Но стоимость такой монополевой инфраструктуры была очень высокой. В общем, в Европе тогда дело шло к возникновению теократического государства, похожего на ламаистский Тибет.

Когда северогерманские феодалы решили, что больше не хотят делиться с папским престолом своими доходами, и поддержали понятную простолюдникам еретическую пропаганду *Лютера*, то можно было ожидать, что и это восстание будет потоплено в крови очередным крестовым походом. Но к этому моменту двойная запись, разработанная *Пачоли*, уже активно применялась в хозяйственной практике, что обеспечивало купцов надежным источником дешевых доказательств своих требований, помимо религиозной клятвы. И купцы снабдили лютеранские армии необходимыми средствами. Разразилась Реформация. В ответ – Контрреформация. Германия в Тридцатилетней войне потеряла половину населения. В странах, сохранивших свою приверженность католичеству, свирепствовала инквизиция, в протестантских странах – не менее фанатичные последователи *Кальвина* и других ортодоксов протестантизма. Одновременно, благодаря случайным открытиям *Колумба*, межсословную структуру богатства подорвали поставки дешёвого золота из Америки, что усилило роль третьего сословия и снизило влияние феодалов. Так, благодаря протестантской этике, ресурсам межконтинентальной торговли и управленческой технологии бухгалтерского учета зародилось буржуазное общество.

После изобретения бухгалтерского учета последствия второго нововведения в области счетоводства оказались не менее драматичными. В то время Россия и Англия были задворками, периферией европейской цивилизации, находившимися за пределами основного внешнеполитического процесса субконтинента. Монархи обоих стран обладали столь ограниченными политическими и экономическими ресурсами, что для принятия важнейших управленческих решений вынуждены были, минуя конкурирующих с ними крупных феодалов, напрямую обращаться ко всему обществу. Английский парламент и Земские соборы стали противовесом феодальной знати в условиях становления абсолютной монархии. В России абсолютная монархия в царствование *Петра I* всё-таки сложилась, а в Англии общественное развитие приобрело иные формы. Разразившиеся в Европе войны с использованием многочисленных армий подстегнули спрос на английский экспорт – шерсть и сукно, но в силу неустойчивости этого спроса доходы экспортеров были нестабильны, что не позволяло общинам снабжать короля стабильным доходом. Доходы государства де-факто, но пока не де-юре тогда впервые, по сути, были поставлены в зависимость от рыночной конъюнктуры, в функциональную зависимость от условно-переменных, а не условно-постоянных налоговых баз. Король, возмущившись таким своим бесправием, поднял восстание против парламента. Парламент, как известно, победил. Королю отрубили голову.

Институционализация сложившихся таким образом отношений хозяйствующих субъектов с государством не замедлила себя ждать: вторым в области счетоводства изобретением стало сперва эпизодическое, а с конца XVIII века практически постоянное взимание подоходного налога, в соответствии с которым пользователем бухгалтерским учетом вслед за менеджментом организаций стало государство в лице фискальных органов. Такая модель налогов по сравнению с ранее господствовавшей моделью рент обеспечила первому применившему этот инструмент обществу занятие лидирующего положения в мире. Налоговые нововведения позволили хозяйствующим субъектам Англии при экономическом спаде платить налогов меньше, при подъеме – больше, вследствие чего организации приобрели большую устойчивость и динамичность, а также позволили государству концентрировать значительные ресурсы для проведения самой активной внешней политики. Мировое господство англосаксонского капитала первоначально возникло благодаря четырем основным предприятиям: пиратству на море, наркоторговле в Азии, работорговле в Африке и геноциду коренного населения в Америке. В результате возникла величайшая в истории Британская империя, обеспечившая господство англосаксов в мире и по сей день. Вслед за английским королем жертвами этого бухгалтерского изобретения стали практически все страны, где Британия проводила активную колониальную политику. Прямым следствием этого изобретения можно назвать также промышленную революцию в Англии и возникновение самого емкого внутреннего рынка США, независимость которых, как известно, возникла также из-за налогового спора.

Третье нововведение в счетоводстве – изобретение акционерных обществ. Первоначально акционеры выступали в качестве сторонних деловых партнеров менеджмента акционерных обществ, что позволяло последнему относительно безнаказанно идти на различные злоупотребления не в пользу акционеров. Попытки как-то урегулировать отношения менеджмента и акционеров, конечно, предпринимались, но недостаточно, чтобы ограничить засилье финансовых пирамид. И вот, во Франции после некоторых военных поражений и неурожаев лопнуло много финансовых пирамид. Король Франции, как крупнейший инвестор страны, потерял больше всех. Но народ возмутился, королю отрубили голову, королеве отрубили голову, церковникам и дворянам отрубили головы, возникла наполеоновская империя, в войны с которой были втянуты практически все страны Европы и Ближнего Востока, как следствие наполеоновских войн рухнула и испанская империя. Жертвы исчисляются миллионами. В рамках чрезвычайных мер французских революционеров акционерные общества были поставлены под контроль государства, окончательно же права акционеров в отношениях с менеджерами и на пользование бухгалтерской информацией были урегулированы в ходе гражданской и коммерческой кодификации. Эти институциональные основания функционирования крупного бизнеса заложили основы индустриализации и единого европейского рынка, автором идеи которого очевидно является основной автор и первого современного гражданского кодекса – *Наполеон Бонапарт*.

Главным последствием кодификации гражданского законодательства стала промышленная революция в Европе. Вплоть до XIX века Китай технологически не уступал Европе, воспринимая евроглазых заморских купцов как еще одну группу дикарей с дальней периферии. Действительно, посмотрите дворцы русских царей того времени – мебель, посуда, даже обои сделаны в Китае. Прямо как сейчас. Ничего не изменилось. Но у европейцев было главное конкурентное преимущество – институт акционерных обществ, позволявший не имеющему капитала предпринимателю очень быстро собрать необходимые финансовые средства. Китай погрузился в хаос более чем на столетие. А Европа только тогда стала лидером мировой цивилизации. Борьба европейских промышленных империй за рынки сбыта привела к колониальным захватам почти всего неевропейского мира, а в итоге – к двум мировым войнам XX века.

Четвертое изобретение произошло в ходе индустриализации. Возникла социалистическая идея, что рабочие могут самостоятельно, без участия капиталистов управлять предприятиями, пользуясь, естественно, данными бухгалтерского учета. Несмотря на то, что большинство населения России хотело социалистических преобразований и в промышленности, и в земельных отношениях, царское правительство на реформы не шло. Результат известен. Уничтожили царскую семью, дворян, церковников, капиталистов, зажиточных крестьян, а в итоге и самих революционеров... За XX век по сравнению с демографическим прогнозом только в современных границах Россия из-за войн, революций, внутреннего террора, репрессий и голодовок потеряла около 100 млн. человек. Во всём мире жертвами различных социалистических революций, ответных им фашистских диктатур и апофеоза противостояния социалистического и капиталистического блоков – Холодной войны

(которая холодной была только для Европы, а странам третьего мира за почти полстолетия такая «холодная» война принесла большое количество локальных и гражданских конфликтов, революций и переворотов) стали сотни миллионов людей.

Между прочим, одной из основных идей в работах вождя российской социалистической революции *В.И. Ленина* после октябрьских событий, с которыми он обращался к пролетариату и большевистской партии, была идея того, что рабочие должны наладить учет и контроль на предприятиях [2; 3]. Тем самым *Ленин* внес существенный вклад в развитие бухгалтерского учета, по сути, указав единственный путь, как удержать власть в руках пролетариата – стать главным пользователем бухгалтерской информацией. Благодаря этому, собственно, советскую власть в России и не постигла судьба Парижской коммуны.

Но в XX веке есть иной пример социальных преобразований. Правящая элита Швеции во главе с королем не стала противиться социалистическим потребностям народа. Капиталисты сохранили собственность, король – монархию, а в результате в Швеции возникло образцовое социалистическое общество с одним из самых низких уровней социального неравенства и, как показал последний мировой экономический кризис, самой устойчивой постиндустриальной экономикой.

Подведем итоги. Появление бухгалтерского учета породило реформацию, европейскую буржуазию и доминирование европейцев в мире. Переход к условно-переменным налогам, требующим пользования бухгалтерской информацией фискальными органами, привел к английской революции, вывел в мировые лидеры англосаксонский капитал и породил Британскую империю. Возникновение акционерных обществ потребовало раскрытие бухгалтерской информации перед акционерами, что привело к французской революции, кодификации гражданского права, индустриализации, концентрации капитала, колониальному разделу мира, двум мировым войнам и единому европейскому рынку. Идея пользования работниками предприятий бухгалтерской информацией в своих интересах привело к социалистическим революциям во многих странах мира, обеспечившим многим народам успешное догоняющее развитие, возникновению двух мировых экономических систем и угрозе уничтожения человечества в глобальном ядерном конфликте, но и впервые продемонстрировало то, что возможен переход к новой экономической системе без катастрофических социальных издержек.

Выводы:

1. Все преобразования в составе пользователей бухгалтерской информацией порождают революционные изменения общественных отношений.
2. Те общества, которые первыми осуществляют эти изменения, получают стратегические конкурентные преимущества, по сравнению с теми, кто сделает такие изменения позже.
3. В случае если правящая элита отказывается от реформирования бухгалтерского учета или хотя бы непоследовательно проводит эти реформы, то эта элита теряет власть, собственность и подвергается репрессиям.
4. Социальные реформы такого типа можно осуществлять без ощутимых социальных конфликтов, если правящей элите удастся не сопротивляться преобразованиям, а, напротив, всячески им способствовать.

В современном мире бухгалтерский учет оказался в глубоком кризисе. Это связано с целями основных пользователей бухгалтерской информации. Инвесторы, конечно, заинтересованы в сокращении затрат, но не финансовых издержек. Менеджеры тоже заинтересованы, но не управленческих затрат. И работники заинтересованы, но не расходов на оплату труда. И государственные служащие заинтересованы, но не фискальных платежей. И получается, что сокращать нечего. Бухгалтерский учет из-за этого конфликта интересов утратил свою первоначальную цель – сокращение затрат. Дореформировались.

Остается одно – все потребности инвесторов, управленцев, работников и фискальных органов переложить на плечи единственного институционального участника хозяйственной деятельности, не имеющего доступа к бухгалтерской информации – на потребителя. В результате экономика утратила свое изначальное предназначение – удовлетворять потребности потребителей. Единственный путь выхода из этого кризиса и дальнейшего развития человечества в сложившейся ситуации – власть потребителя над организациями [4], которая уравнивает интересы остальных участников хозяйственной деятельности. Наряду с этими очевидными выгодами для российской культуры власть потребителя аутентична, т.е. позволяет развиваться российскому обществу без противоречий между

высшими ценностями и институтами управления, без ущерба нравственному здоровью общества, создает надежный институциональный механизм предотвращения социальных конфликтов.

По полученным выводам можно построить следующий прогноз:

1. То общество, которое первым поставит бухгалтерский учет на службу потребителям, получит существенные конкурентные преимущества по сравнению с другими обществами:
  - максимизирует качество жизни, за счет чего станет наиболее привлекательным для инвестиций в собственный человеческий капитал, а, следовательно, и в научно-технический прогресс,
  - максимизирует инвестиции при существенном падении инвестиционных рисков и политических гарантиях инвесторам [4-5],
  - минимизирует использование материальных и человеческих ресурсов, а, следовательно, ставит экологические критерии основой общественных отношений,
  - обеспечит социальный консенсус интересов капиталистов и наемных работников, минимизировав издержки классовых конфликтов, эксплуатации со стороны капиталистов и оппортунизма со стороны наемных работников [6],
  - максимизирует ответственность менеджмента за качество своей деятельности [7].
2. Те социальные группы, которые будут сопротивляться прогнозируемому установлению власти потребителей, лишатся возможности влиять на принятие управленческих решений как на национальном, так и на микроэкономическом уровнях, а при открытом сопротивлении могут быть подвергнуты репрессиям [8].
3. Современные технологии реформирования позволяют осуществлять изменение общественных отношений в сжатые сроки, комплексно и без катастрофических социальных издержек.
4. Политик или государственный деятель, впервые осуществивший предложенный здесь проект, войдет в историю как один из величайших реформаторов в истории человечества.

Исследование выполнено при финансовой поддержке Российского научного фонда в Удмуртском государственном университете (г. Ижевск, Россия), проект № 15-18-00049

The study was financially supported by the Russian Science Foundation at Udmurt State University (Izhevsk, Russia), project No. 15-18-00049

#### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 320 с.
2. Ленин В. И. Грозная катастрофа и как с ней бороться // Полн. собр. соч. – Т. 34. – С. 151–199. – URL: <http://libelli.ru/works/disaster.htm> (дата обращения: 09.10.2015).
3. Ленин В. И. Первоначальный вариант статьи «Очередные задачи Советской власти» // Полн. собр. соч. – Т. 36. – С. 127–164.
4. Савельев М.Ю. Тотальная демократия, социальный капитал и рента доверия // Надконституционные институты в разных культурных средах. Материалы международной научно-методологической конференции «Экономические, социальные и политические институты в разных культурных средах», под ред. М.Ю. Савельева, А.И. Савченко – Ижевск: Ассоциация по методологическому обеспечению деловой активности и общественного развития «Митра», 2015. С.391-401.
5. Савельев М.Ю. Применение общей теории организации к проектированию инвестиционных институтов // Надконституционные институты в разных культурных средах. Материалы международной научно-методологической конференции «Экономические, социальные и политические институты в разных культурных средах», под ред. М.Ю. Савельева, А.И. Савченко – Ижевск: Ассоциация по методологическому обеспечению деловой активности и общественного развития «Митра», 2015. С.337-344.
6. Савельев М.Ю. Окончательное решение классового вопроса: модель рента дисциплины и лояльности // Надконституционные институты в разных культурных средах. Материалы международной научно-методологической конференции «Экономические, социальные и политические институты в разных культурных средах», под ред. М.Ю. Савельева, А.И. Савченко – Ижевск: Ассоциация по методологическому обеспечению деловой активности и общественного развития «Митра», 2015. С.345-361.
7. Савельев М.Ю. Организационный капитал и рента конечного претендента // Надконституционные институты в разных культурных средах. Материалы международной научно-методологической конференции «Экономические, социальные и политические институты в разных культурных средах», под ред. М.Ю.

Савельева, А.И. Савченко – Ижевск: Ассоциация по методологическому обеспечению деловой активности и общественного развития «Митра», 2015. С.402-414.

8. Савельев М.Ю. Проект сетевого общества // Надконституционные институты в разных культурных средах. Материалы международной научно-методологической конференции «Экономические, социальные и политические институты в разных культурных средах», под ред. М.Ю. Савельева, А.И. Савченко – Ижевск: Ассоциация по методологическому обеспечению деловой активности и общественного развития «Митра», 2015. С.419-431.

Поступила в редакцию

*M.Yu. Savelyev*

## **HISTORICAL PROBLEMS ACCOUNTING METHODOLOGY**

The paper describes how accounting changes the world. The emergence of accounting gave rise to the Reformation, European bourgeoisie and rapid development of the European civilization. Transition to semi-variable taxes which require fiscal authorities to use accounting information resulted in the English Revolution, made the Anglo-Saxon capital the world leader and gave rise to the British Empire. The emergence of joint stock companies required that accounting information should be disclosed to shareholders, gave rise to the French Revolution, civil law codification, industrialization, capital concentration, colonial world division, two World Wars, European single market and technological leadership of the Western civilization. The idea that employees can use accounting information to their advantage led to socialist revolutions that ensured successful catching-up development for many peoples. It also gave rise to two world economic systems and the threat that the human race might be destroyed in a global nuclear conflict. It also showed for the first time that it is possible to transfer to a new economic system without catastrophic social costs. Transformations in the content of accounting information lead to revolutionary changes in social relations. Societies that are the first to make these changes gain strategic competitive advantages over the societies that make such changes later. If the ruling elite refuses to conduct reforms in accounting and introduces reforms inconsequently, then it loses power, property and suffers from repressions. Social reforms of such kind can be implemented without considerable social conflicts only if the ruling elite manages not to resist reforms but promote them. The conflict of interests of modern accounting information users – managers, workers, investors and fiscal authorities – led to the loss of the initial purpose of accounting, i.e. cost cuts. This crisis can be overcome only if consumers dominate over organizations. This reform is completely compatible with the Russian culture; it develops the culture and eliminates all main institutional tensions and conflicts in Russian society.

*Keywords:* accounting, institutional reforms, general history, Reformation, Western civilization, English Revolution, income tax, colonial empires, French Revolution, joint stock companies, codification, industrial revolution, Russian Revolution, planned economy, Swedish socialism, power of the consumer, investment maximization, social consensus.

Савельев Михаил Юрьевич, кандидат экономических наук, старший научный сотрудник, Удмуртский государственный университет, 426034, Россия, г. Ижевск, ул.

Университетская, д. 1 корп. 1,

доцент, Ижевский государственный технический университет имени М.Т.Калашникова, 426069, Россия, г.

Ижевск, ул. Студенческая, д. 7,

председатель совета директоров, Ассоциация по методологическому обеспечению деловой активности и общественного развития «Митра», 426008, Россия, г.

Ижевск, ул. Пушкинская, д. 241.

[savelievmihail@mail.ru](mailto:savelievmihail@mail.ru)

+7-3412-433115

+7-9508-292517

Mikhail Savelyev, Ph.D.,

Senior Researcher, Udmurt State University

Universitetskaya st., 1/1, Izhevsk, Russia, 426034

Associate Professor,

Izhevsk State Technical University

Student's st., 7, Izhevsk, Udmurt Republic, 426069

Board Chairman, Association of methodological support business and community development "Mitra", Pushkinskaya st., Izhevsk, Udmurt Republic, 426007,

E-mail: [savelievmihail@mail.ru](mailto:savelievmihail@mail.ru)

+7-3412-433115

+7-9508-292517